



## Ondernemingsvermogen en tweetrapsbepalingen (deel I)

**NTFRB2011-35**

**Hoge Raad 16 januari 2004, nr.C02/150HR**

Belastingjaar/tijdvak

Trefwoorden

Wetsartikelen

NTFRB-art. 1

SW 1956-art. 35c

SW 1956-art. 35d

SW 1956-art. 21

SW 1956-art. 35c

SW 1956-art. 35d

SW 1956-art. 21

Uitv.reg. SEB-art. 10

Uitv.reg. SEB-art. 9

Uitv.reg. SW 1956-art. 9

Auteur

mr.drs. B.B.A. de Kroon LL.M. 

[vorig](#) [volgend](#)

### 1. Inleiding

De making en schenking onder ontbindende voorwaarde en een daarbij aansluitende making of schenking onder opschortende voorwaarde [\[1\]](#) (hierna: tweetrapsmaking of -schenking genoemd [\[2\]](#)) staan de laatste tijd in de spotlights. Nadat in 2004 [\[3\]](#) verduidelijkt is welke mogelijkheden een tweetrapsmaking onder meer biedt en vervolgens in de tv-uitzending *Radar* van 1 maart 2010 uitgebreid aandacht is gevraagd voor de tweetrapsmaking, lijkt het toevoegen van een tweetrapsbepaling aan een testamentaire making of een schenking ongekend populair geworden. Dat bij de afweging om al dan niet een dergelijke bepaling op te nemen, ook aandacht moet worden besteed aan de vermogensbestanddelen die (potentieel) tot het bezwaarde vermogen behoren, wordt daarbij echter nog wel eens uit het oog verloren. In deze Beschouwing zal daarom aandacht worden besteed aan één specifiek vermogensbestanddeel, te weten het ondernemingsvermogen. In het eerste deel staat de vraag centraal hoe de tweetrapsmaking of –schenking zich verhoudt tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor de erf- en schenkbelasting. In het tweede deel zal deze vraag met betrekking tot de inkomstenbelasting worden behandeld. Omwille van de leesbaarheid wordt steeds gesproken van de tweetrapsmaking. Waar de gevolgen voor een tweetrapsschenking afwijken, wordt dit afzonderlijk beschreven.

### 2. De bedrijfsopvolgingsregeling voor de erf- en schenkbelasting in vogelvlucht

Indien ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of schenking verkregen wordt van een (fictief) inwoner van Nederland is in beginsel erf- of schenkbelasting verschuldigd door de verkrijger. Teneinde te voorkomen dat deze belastingheffing de continuïteit van de economische bedrijvigheid in gevaar zou kunnen brengen, doordat de

benodigde liquide middelen aan de onderneming onttrokken zouden moeten worden om de belasting te kunnen betalen, zijn bedrijfsopvolgingsregelingen geïntroduceerd in de Wet IB 2001 en de SW 1956. Kort gezegd dienen deze regelingen ervoor te zorgen dat reële bedrijfsverdrachten niet worden belemmerd. [4] De regeling zoals opgenomen in Hoofdstuk IIIA SW 1956, die een aanzienlijke voorwaardelijke vrijstelling inhoudt, kan op hoofdlijnen als volgt worden samengevat.

Wil sprake zijn van een bedrijfsopvolging waarvoor de faciliteiten van de SW 1956 kunnen worden ingezet, dan dient allereerst sprake te zijn van kwalificerend ondernemingsvermogen in de zin van art. 35c SW 1956. Dat wil zeggen, er moet sprake zijn van een onderneming, een medegerechtigdheid, een aanmerkelijk belang of een ter beschikking gestelde onroerende zaak in de zin van de Wet IB 2001. [5] Dit ondernemingsvermogen moet worden verkregen van een erflater of schenker die gedurende één jaar tot het overlijden respectievelijk vijf jaren tot de schenking ondernemer was of een onderneming dreef in de hiervoor bedoelde zin. [6] Wanneer de erflater of schenker aanmerkelijkbelanghouder was, geldt als aanvullende voorwaarde dat de vennootschap waarin de aandelen of winstbewijzen worden gehouden, gedurende de toepasselijke bezitstermijn een onderneming dreef. Betreft het een terbeschikkingstelling van onroerende zaken dan dienen gedurende die één of vijfjaarstermijn de onroerende zaken dienstbaar te zijn geweest aan de onderneming van de vennootschap.

Ten slotte is het van belang dat de verkrijger van het kwalificerende ondernemingsvermogen gedurende een periode van vijf jaren na zijn verkrijging de onderneming als ondernemer voortzet. [7] Deze periode is gelijk voor verkrijgingen krachtens erfrecht en schenking. Gelijk het geval is voor de bezitser, geldt dat de vennootschap waarvan de aandelen of winstbewijzen worden gehouden, gedurende de voortzettingstermijn van vijf jaren de onderneming of de gerechtigdheid niet mag staken. Een vergelijkbare regel geldt voor ter beschikking gestelde onroerende zaken die gedurende de voortzettingstermijn niet mogen ophouden dienstbaar te zijn aan de onderneming van de vennootschap.

Het is van belang te constateren dat zowel de bezitser als de voortzettingser door de wetgever bedoeld zijn als waarborgen dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten slechts worden gebruikt om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren en oneigenlijk gebruik tegen te gaan. De bezitser dient daarbij te voorkomen dat belast vermogen kort voor de beoogde transactie [8] kan worden omgezet in (gedeeltelijk) vrijgesteld ondernemingsvermogen. [9]

### 3. De tweetrapsmaking en ondernemingsvermogen

Een tweetrapsmaking kan kort omschreven worden als de uiterste wilsbeschikking, waarbij de testateur (de insteller) achtereenvolgens verschillende personen tot zijn nalatenschap roept. De als eerste geroepene (de bezwaarde, eerste trap) is erfgenaam of legataris onder de ontbindende voorwaarde van (doorgaans) zijn overlijden. De als tweede geroepene (de verwachter, tweede trap) is erfgenaam of legataris onder de opschortende voorwaarde dat hij of zij nog in leven is op het moment dat de bezwaarde overlijdt (onzekere voorwaarde van overleven). Het is van belang te constateren dat zowel de bezwaarde als de verwachter erven van de insteller.

De vraag die opkomt is hoe moet worden omgegaan met de hiervoor besproken bedrijfsopvolgingsfaciliteiten indien de verkrijging van de bezwaarde en/of de verwachter bestaat uit ondernemingsvermogen. In dit kader moeten drie verschillende scenario's worden onderscheiden. Allereerst is het denkbaar dat de insteller ondernemingsvermogen nalaat aan de bezwaarde, eerste trap. De bezwaarde laat het ondernemingsvermogen volledig intact en bij zijn overlijden komt het ondernemingsvermogen toe aan de verwachter, tweede trap, mits deze dan nog in leven is (scenario 1). Het is echter ook voorstelbaar dat de bezwaarde, met gebruikmaking van de aan hem verleende bevoegdheden [10], het ondernemingsvermogen omzet in niet-ondernemingsvermogen. Bij het overlijden van de bezwaarde gaat er niet-ondernemingsvermogen over op de verwachter (scenario 2). De omgekeerde situatie, waarin de bezwaarde het door hem verkregen niet-ondernemingsvermogen omzet in ondernemingsvermogen dat vervolgens overgaat op de verwachter, kan zich vanzelfsprekend ook voordoen (scenario 3). In de volgende paragraaf zijn de gevolgen van deze scenario's voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor de erf- en schenkbelasting besproken.

### 4. Uitwerking van de scenario's

#### 4.1. Geen eigen regeling in de SW 1956

Allereerst kan worden geconstateerd dat de SW 1956 niet voorziet in een specifieke regeling betreffende de samenloop van een tweetrapsmaking en de toepasselijkheid van de bedrijfsopvolgingsregeling. Wel bevat de SW 1956 een aantal bepalingen dat specifiek betrekking heeft op tweetrapsmakingen. In dit kader kan onder meer art. 21 SW 1956 worden genoemd. Dit artikel geeft bijzondere waarderingsregels ten aanzien van goederen die onder een tweetrapslast zijn verkregen. Op grond van het tweede lid van dit artikel worden de goederen die worden verkregen onder de ontbindende voorwaarde van overlijden [11], waarbij zich een opschortende voorwaarde ten gunste van een verwachter aansluit, in aanmerking genomen naar de waarde van die goederen als waren zij onvoorwaardelijk verkregen. De belastingheffing van de bezwaarde vindt derhalve plaats zonder rekening te houden met de voorwaarde. Het vierde lid van voornoemd artikel bepaalt dat bij de verkrijging door het in vervulling gaan van een opschortende voorwaarde die zich aansluit bij de ontbindende voorwaarde van het overlijden van een eerdere verkrijger, voor de bepaling van de aard en waarde van het verkregene beslissend is het tijdstip waarop het genot voor de verwachter aanvangt. Alsdan wordt het bezwaarde vermogen (nogmaals) in de belastingheffing betrokken. Het onder de last van een tweetrapsbepaling nagelaten vermogen wordt derhalve twee keer in de heffing van erfbelasting betrokken naar de aard en waarde ten tijde van de verkrijging van het genot van het bezwaarde vermogen. De hierboven beschreven systematiek is gelijk voor een tweetrapsmaking met en zonder bewaarplicht.

Wanneer een erflater ondernemingsvermogen nalaat aan de bezwaarde, zal de bezwaarde direct in de heffing worden betrokken als ware zijn verkrijging onvoorwaardelijk. Ten aanzien van de overgang van de erflater op de bezwaarde, zal toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor de erfbelasting in vergelijking met een onvoorwaardelijke overgang op een erfgenaam daarom in beginsel geen aanvullende vragen oproepen. Gelijk een onvoorwaardelijke verkrijger zal de bezwaarde aan alle voorwaarden dienen te blijven voldoen, bijvoorbeeld aan het eerder genoemde voortzettingsvereiste. De bezitseis van één jaar tot het overlijden zal worden getoetst ten aanzien van de erflater/installer. In de hiervoor beschreven situatie levert dit geen aanvullende problemen op.

Indien de bezwaarde het ondernemingsvermogen intact laat, dan wel niet-ondernemingsvermogen van de erflater/installer verkrijgt en dit omzet in kwalificerend ondernemingsvermogen, en het vermogen vervolgens bij zijn overlijden overgaat op de verwachter (scenario 1 en 3), zijn de voorwaarden ten aanzien van de bedrijfsopvolgingsregelingen echter niet zo duidelijk.

#### 4.2. Tijdstip

Zoals aangegeven, bepaalt art. 21, lid 4, SW 1956 dat bij de verkrijging door de vervulling van een opschortende voorwaarde die zich aansluit bij de ontbindende voorwaarde van het overlijden van een eerdere verkrijger, voor de bepaling van de aard (cursivering Bdk) en waarde van het verkregene beslissend is het tijdstip waarop het genot voor de verwachter aanvangt. Hieruit kan worden geconcludeerd dat voor de vraag of sprake is van kwalificerend ondernemingsvermogen in de zin van art. 35c SW 1956 het tijdstip beslissend is waarop het genot voor de verwachter aanvangt. Hetzelfde geldt ten aanzien van de waardering van het kwalificerende ondernemingsvermogen. Geconcludeerd mag worden dat dit vereiste voor scenario 1 en 3, waarbij de verwachter kwalificerend ondernemingsvermogen verkrijgt, geen problemen oplevert. Scenario 2, waarbij de verwachter géén kwalificerend ondernemingsvermogen verkrijgt, loopt echter spaak op dit vereiste en zal hier dan ook verder buiten beschouwing blijven. Ten aanzien van de eerstgenoemde scenario's is het vervolgens de vraag hoe dient te worden omgegaan met het vereiste van art. 35d SW 1956, te weten de bezitseis van de erflater.

#### 4.3. Bezitseis

Zowel de bezwaarde als de verwachter verkrijgen van de erflater/installer. Naar de letterlijke lezing van art. 35d SW 1956, waarin is aangegeven dat de erflater gedurende één jaar tot het overlijden ondernemer, medegerechtigde of aanmerkelijkbelanghouder moet zijn geweest, zal de bezitseis worden getoetst ten aanzien van deze erflater/installer. Als gevolg hiervan zal in scenario 1, wanneer de erflater/installer bij zijn overlijden voldeed aan dit vereiste, dubbel geprofitteerd kunnen worden van deze bezitstermijn. Namelijk zowel ten aanzien van de verkrijging van het kwalificerende ondernemingsvermogen door de bezwaarde als door de verwachter. Op het eerste gezicht lijkt deze uitleg een soepele behandeling in te houden van het bezitsvereiste. Echter, indien bijvoorbeeld sprake is van een mutatie in het ondernemingsvermogen bij de bezwaarde (zaaksvervanging), welke mutatie er niet toe heeft geleid dat het label 'kwalificerend ondernemingsvermogen' verloren is gegaan, kan bovenstaande interpretatie een

ongewenste uitwerking hebben. Voorstelbaar is bijvoorbeeld dat de bezwaarde die het ondernemingsvermogen voortzet, de rechtsvorm op enig moment besluit te wijzigen. Bij het overlijden van de bezwaarde gaat het ondernemingsvermogen in de nieuwe vorm over op de verwachter. Het is dan de vraag of de bezitstermijn die door de erflater/installer is volgemaakt wel betrekking heeft gehad op het door de verwachter verkregen ondernemingsvermogen. Wellicht kan een (zeer) ruime interpretatie van het bepaalde in art. 9 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting (Uitv.reg. SEB) hier soelaas bieden, doch dit lijkt naar de letterlijke tekst van het artikel niet voor de hand te liggen.

Pregnanter is evenwel de situatie van scenario 3 waarin de bezwaarde niet-ondernemingsvermogen verkrijgt van de erflater/installer en hier, met gebruikmaking van de hem verleende bevoegdheden, ondernemingsvermogen van maakt dat vervolgens overgaat op de verwachter. In dat geval kan niet gerefereerd worden aan een bezitsperiode van de erflater/installer, daar het desbetreffende ondernemingsvermogen niet door hem werd gehouden. Als gevolg hiervan zou ten tijde van de verkrijging door verwachter niet voldaan worden aan de bezitsei, waardoor de faciliteit niet van toepassing is. Gelet op de ratio van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, te weten het voorkomen van een continuïteitsbedreiging van de onderneming indien voor de betaling van de erfbelasting liquide middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken, alsmede gelet op het feit dat voor de regeling geen onderscheid wordt gemaakt in de persoon van de verkrijger, lijkt een uitleg waarbij de verwachter gebruik zou moeten kunnen maken van de faciliteit voor de hand te liggen. Zulks temeer nu de wetgever, zoals gezegd, de bezitstermijnen slechts heeft opgenomen om oneigenlijk gebruik van de regeling tegen te gaan. Aansluiten bij de bezitstermijn van de bezwaarde lijkt daarom in dit verband gepaster, temeer daar een aansluiting bij de bezitstermijn van de erflater/installer juist oneigenlijk gebruik van de regeling in de hand kan werken. Een voorbeeld kan dit verduidelijken.

#### *Voorbeeld*

A heeft in zijn testament B benoemd tot enig erfgenaam van zijn nalatenschap onder de ontbindende voorwaarde dat C hem zal overleven. C is tot enig erfgenaam benoemd onder de opschortende voorwaarde dat hij B zal overleven. De nalatenschap van A bestaat uit aanmerkelijkbelangaandelen XYZ die reeds vele jaren eigendom zijn van A. Het betreft aandelen in een lichaam dat een onderneming drijft als bedoeld in art. 35c, lid 1, SW 1956 (kwalificerend ondernemingsvermogen). Bij het overlijden van A gaan alle aandelen XYZ over op B. B voldoet aan de voortzettingstermijn en stelt daarmee de toepasselijkheid van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten ten aanzien van zijn verkrijging veilig. Vervolgens verkoopt B alle aandelen buiten de voortzettingstermijn. Na vele jaren wordt B ongeneeslijk ziek. In het zicht van zijn overlijden koopt hij de aandelen XYZ terug. Deze aandelen vormen een aanmerkelijk belang en in de onderneming is al die tijd geen wijziging gebracht (met andere woorden, er is en blijft sprake van ondernemingsvermogen). Vier weken na deze aankoop overlijdt B, C leeft dan nog. Op grond van de tweetrapsbepaling in het testament van A gaan de aandelen XYZ over op C. C is voornemens de aandelen te houden en ervoor te zorgen dat de onderneming blijft voortbestaan. Zou aangesloten worden bij de bezitstermijn van de erflater/installer dan zou niets aan toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de weg staan. Gelet op de parlementaire geschiedenis lijkt een dergelijke uitkomst niet gewenst.

Het bovenstaande voorbeeld is wellicht ver gezocht. Echter, het toont aan dat door aan te sluiten bij de bezitstermijn die ruim in het verleden ligt, deze op relatief eenvoudige wijze te omzeilen is, mits een en ander op de juiste manier wordt vormgegeven.

#### *4.4. Aansluiting bij bezitsperiode van de bezwaarde*

Gebaseerd op de hiervoor genoemde redenen zou overwogen kunnen worden voor de bezitsperiode, in de situatie van een tweetrapsmaking, of -schenking, aansluiting te zoeken bij de bezitsperiode van de bezwaarde, zoals ook De Wijkerslooth Lhoëst eerder heeft gesuggereerd. [\[12\]](#) Wanneer de bezwaarde kort na het overlijden van de erflater/installer of kort na de schenking door de schenker/installer, zou komen te overlijden, kan het bepaalde in art. 9, lid 4, Uitv.reg. SEB wellicht uitkomst bieden. Hierin is bepaald dat wanneer de erflater overlijdt binnen één jaar nadat hij zelf krachtens erfrecht of krachtens schenking kwalificerend ondernemingsvermogen heeft verkregen, hij weliswaar niet voldoet aan de bezitsperiode, maar een tegemoetkoming wordt verleend indien zijn rechtsvoorganger wel aan deze bezitsperiode voldeed. Deze bepaling zou van overeenkomstige toepassing kunnen worden verklaard ten aanzien van een tweetrapsbepaling.

Nu er verschil is in de bezitstermijn ten aanzien van een verkrijging krachtens erfrecht (één jaar) en een verkrijging krachtens schenking (vijf jaar) is de vraag van belang welke bezitstermijn van toepassing moet zijn ten aanzien van de bezwaarde. Een eenvoudige benadering zou kunnen zijn om aansluiting te zoeken bij de wijze van verkrijging door de bezwaarde. Indien hij krachtens erfrecht heeft verkregen is de éénjaartermijn van toepassing, bij een verkrijging krachtens schenking de vijfjaartermijn. Deze benadering doet naar mijn mening echter geen recht aan de feitelijke situatie. Daarom zou ik de suggestie willen doen om in de situatie waarin de insteller de ontbindende en daarbij aansluitende voorwaarde restrictief heeft bepaald, dat wil zeggen, zonder dat de bezwaarde het recht heeft om het bezwaarde vermogen te mogen schenken, en de bezwaarde geen afstand doet van zijn recht, de éénjaartermijn van toepassing is. Zulks ongeacht het antwoord op de vraag of de bezwaarde het bezwaarde vermogen krachtens erfrecht of schenking heeft gekregen van de insteller. Indien de bezwaarde daarentegen door afstand te doen van zijn recht, zelf de overgang van het bezwaarde vermogen naar de verwachter toe bewerkstelligt, dan ligt toepassing van een vijfjaartermijn mijns inziens meer voor de hand. De laatstgenoemde overgang is namelijk – gelijk een schenking – te beïnvloeden. Dat geldt niet voor een overlijden of voor vooraf door de insteller bepaalde voorwaarden die niet door de bezwaarde te beïnvloeden zijn.

In het licht van het voorgaande kan de vraag worden gesteld waar de gebruikmaking van eventuele boerenplaatsje-clausules [\[13\]](#) of schenkingsbevoegdheden in het voorgestelde systeem passen. Indien door de bezwaarde gebruik wordt gemaakt van deze bevoegdheden kan door hem immers zelf een overgang worden bewerkstelligd. Toch lijkt een aparte regeling hiervoor mij niet nodig en wel om de volgende reden.

De boerenplaatsje-clausule houdt in dat de bezwaarde, al dan niet onder vooraf vastgestelde voorwaarden, vrij is om bij testament over het bezwaarde vermogen te beschikken. De Hoge Raad oordeelde in 2004 dat in een dergelijk geval sprake is van een fidei-commissaire making onder de voorwaarde dat zij slechts van kracht is, indien en voor zover de bezwaarde niet bij uiterste wil over de fidei-commissair vermaakte zaken mocht blijken te hebben beschikt. Heeft de bezwaarde derhalve wel bij uiterste wil over het bezwaarde vermogen beschikt, dan valt het bedoelde vermogen niet langer onder het fidei-commissair verband. Met andere woorden, de bezwaarde heeft op een ondeelbaar moment voor zijn overlijden het bezwaarde vermogen onvoorwaardelijk verkregen. Civielrechtelijk is derhalve sprake van een 'sfeerovergang'. Indien deze situatie aan de orde is ben ik van mening dat geen problemen ontstaan in verband met de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor de erfbelasting. Immers, deze situatie betreft een (al dan niet voorwaardelijke) overgang van een erflater (de voormalige bezwaarde) op een erfgenaam. Alsdan kan onverkort worden aangesloten bij de voorwaarden die gesteld worden in het kader van de faciliteiten, bijvoorbeeld de bezitstermijn van een jaar door de erflater (voormalige bezwaarde). Het voorgaande geldt eveneens voor een schenking die bevoegd wordt gedaan door de bezwaarde. Ook dan beschikt de bezwaarde over het bezwaarde vermogen en valt het bedoelde vermogen niet langer onder het fidei-commissairverband.

## 5. Voorstel

Gebaseerd op de onderzochte elementen, zou ik in overweging willen geven art. 35d SW 1956 zodanig te wijzigen, dat voor de toepassing van het hoofdstuk van de SW 1956 dat betrekking heeft op de bedrijfsopvolgingsregeling, en de daarop berustende bepalingen onder een erflater of schenker ook wordt verstaan de bezwaarde. [\[14\]](#) Dit zou mijns inziens in genoemd artikel kunnen worden gerealiseerd door het toevoegen van een nieuw tweede en derde lid:

'1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt onder een erflater of schenker verstaan een erflater die gedurende één jaar tot het overlijden, onderscheidenlijk een schenker die gedurende vijf jaren tot de schenking:

- a. ondernemer was in de zin van artikel 3.4 of artikel 3.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de in artikel 35c, eerste lid, onderdeel a, bedoelde onderneming;
- b. medegerechtigde was in de zin van artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a van de Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de in artikel 35c, eerste lid, onderdeel b, bedoelde medegerechtigdheid;
- c. aanmerkelijkbelanghouder was van de vermogensbestanddelen, bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, en het lichaam waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft gedurende de in de aanhef bedoelde periode van één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren, de daar bedoelde onderneming dreef of de daar bedoelde

medegerechtigdheid bezat, en het in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c, onder 2, bedoelde beleggingsvermogen niet in deze periode via een storting in het lichaam is ingebracht;

d. resultaat uit een werkzaamheid genoot met betrekking tot de onroerende zaak bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel d, de die onroerende zaak gedurende de in de aanhef bedoelde periode van één jaar, onderscheidenlijk vijf jaren, dienstbaar was aan de onderneming van het lichaam, bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel c.'

2. (*Voorstel*) De verkrijger onder een ontbindende voorwaarde als bedoeld in art. 21, lid 2, SW 1956, die geen afstand heeft gedaan ten behoeve van de verwachters, wordt voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen gelijkgesteld met een erflater in de hiervoor in het eerste lid bedoelde zin.

3. (*Voorstel*) De verkrijger onder een ontbindende voorwaarde als bedoeld in art. 21, lid 2, SW 1956, die afstand heeft gedaan ten behoeve van de verwachters, wordt voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen gelijkgesteld met een schenker in de hiervoor in het eerste lid bedoelde zin.

'4. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van dit artikel.'

## 6. Conclusie

De schenk- en erfbelasting kunnen worden omschreven als tijdstipbelastingen. [15] Het moment van het overlijden of waarop de schenking tot stand komt, is het moment waarop de 'bijl valt'. Het is dit fundament dat er mede voor zorgt dat latere gebeurtenissen, met name de vervulling van voorwaarden, in het systeem vaak moeilijk inpasbaar zijn en verder doorwerken dan op het eerste gezicht lijkt. De (rechts)praktijk zou er zeer bij gebaat zijn indien duidelijk wordt aangegeven hoe de tweetrapsmaking of -schenking zich verhoudt tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten voor de erf- en schenkbelasting. Hopelijk vormt deze bijdrage een waardevolle voorzet voor de vormgeving van een dergelijke regeling!

---

[1] Art. 4:141 BW en art. 7:180 BW.

[2] Tot 1 januari 2003 werd gesproken van een fidei-commis of 'making over de hand'.

[3] HR 16 januari 2004, NJ 2004, 487 (bekend als het 'boerenplaatsje-arrest').

[4] In de praktijk worden vraagtekens geplaatst bij de motivering die ten grondslag ligt aan de faciliteiten. Vgl. E.J.W. Heithuis, *Bedrijfsopvolging voor de IB-ondernemer en DGA in 2010*, Kluwer, Deventer 2010, p. 63. Tijdens het wetgevend proces betreffende de vernieuwde Successiewet 1956 zijn door de Raad van State kritische vragen gesteld ter zake de motivering voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.

[5] Art. 35c, lid 1, SW 1956.

[6] Art. 35d SW 1956 en art. 9 Uitv.reg. SEB.

[7] Art. 35e SW 1956 en art. 10 Uitv.reg. SEB.

[8] Ten aanzien van een schenking kan deze redenering worden gevolgd. Echter, oneigenlijk gebruik in de hier bedoelde zin zal zich ten aanzien van een overlijden niet snel kunnen voordoen.

[9] Nota naar aanleiding van het verslag bij de gewijzigde Successiewet 1956, Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 9, p. 19.

[10] Wanneer een erfstelling onder een ontbindende voorwaarde is gemaakt waarbij zich een erfstelling aansluit onder opschortende voorwaarde, zijn op grond van art. 4:138, lid 2, BW op de rechtsverhouding bezwaarde/verwachter de wettelijke bepalingen van vruchtgebruik van overeenkomstige toepassing. Als gevolg hiervan is de bezwaarde verplicht het vermaakte gelijk een vruchtgebruiker te bewaren en in stand te houden, tenzij de erflater (insteller) hem de bevoegdheid heeft toegekend om de goederen te verteren en onvoorwaardelijk te vervreemden. Op grond van het eerder genoemde Boerenplaatsje-arrest kan bij testament aan de bezwaarde eveneens de bevoegdheid worden verleend bij testament over de bezwaarde goederen te beschikken.

[11] Opvallend is dat in art. 21, lid 2, SW 1956 wordt gesproken van enkel de ontbindende voorwaarde van overlijden. De vraag rijst of de waarderingregel niet geldt wanneer sprake is van een ontbindende voorwaarde die aanknoopt bij een ander tijdstip. Dat in de systematiek van de tweetrapsmaking of -schenking de voorwaarde kan aansluiten bij een eerder tijdstip dan het overlijden van de bezwaarde volgt uitdrukkelijk uit het bepaalde in art. 4:141 BW, welk artikel via de schakelbepaling van art. 7:180 BW van overeenkomstige toepassing is op de tweetraps-schenking.

[12] S.A.M. de Wijkerslooth Lhoëst, 'De nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling: Vragen, antwoorden en nieuwe vragen', WPNR 2010/6841.

[13] HR 16 januari 2004, NJ 2004, 487, met noot WMK ('Boerenplaatsje-arrest').

[14] De voorgestelde wijziging van art. 35d SW 1956 zal tot gevolg hebben dat wijziging van art. 9 Uitv.reg. SEB 1956 niet

nodig is.

[15] E.J.W. Heithuis, Bedrijfsopvolging voor de IB-ondernemer en DGA in 2010, Kluwer, Deventer 2010, p. 104.

